BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

VERSÄUMNISURTEIL

IX ZR 173/05

Verkündet am:
5. März 2009
Bürk
Justizhauptsekretärin
als Urkundsbeamtin
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

Der IX. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat auf die mündliche Verhandlung vom 5. März 2009 durch den Vorsitzenden Richter Dr. Ganter, den Richter Vill, die Richterin Lohmann und die Richter Dr. Fischer und Dr. Pape

für Recht erkannt:

Auf die Revision der Klägerinnen wird das Urteil des 1. Zivilsenats des Oberlandesgerichts Naumburg vom 13. September 2005 im Kostenpunkt und insoweit aufgehoben, als die Klage hinsichtlich eines Schadensersatzanspruches in Höhe von 112.953,54 € nebst Zinsen abgewiesen worden ist.

Im Umfang der Aufhebung wird das Verfahren zur neuen Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten der Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde und der Revision, an das Berufungsgericht zurückverwiesen.

Das Urteil ist vorläufig vollstreckbar.

Von Rechts wegen

Tatbestand:

1 Die Beklagte war seit 1989 die steuerliche Beraterin des Ehemanns der ehemaligen Klägerin B. (im Folgenden: Erblasserin). Der Ehe-

mann verstarb 1995; die Erblasserin war seine Alleinerbin. Letztere verstarb im September 2008, die Klägerinnen sind ihre Erben.

2 Das zuständige Finanzamt änderte mit Bescheid vom 17. Dezember 1996 den Einkommensteuerbescheid der Erblasserin für das Jahr 1991 ab und setzte für die zu erbringenden Nachzahlungen eine Frist bis zum 27. Januar 1997. Die Erblasserin legte hiergegen Einspruch ein und beantragte, die Vollziehung auszusetzen. Das Finanzamt setzte die Vollziehung nur wegen eines Teilbetrags aus, im Übrigen lehnte es den Antrag ab. Die Erblasserin beantragte daraufhin beim Finanzgericht erfolglos die Aussetzung der Vollziehung. Das Finanzamt kündigte mit Schreiben vom 15. Mai 2000 wegen der ausstehenden Steuern und Säumniszuschläge die Zwangsvollstreckung an. Mit den hierauf erfolgten Nachzahlungen entrichtete die Erblasserin Säumniszuschläge in Höhe von 112.953,54 €.

3 Die Erblasserin hat unter anderem diesen Betrag mit am 6. Februar 2003 bei dem Mahngericht eingegangenen Mahnantrag geltend gemacht. Die Beklagte hat sich auf Verjährung berufen. Das Landgericht hat die Klage abgewiesen, die Berufung hatte keinen Erfolg. Mit ihrer vom Senat wegen des auf den Säumniszuschlägen beruhenden Schadens zugelassenen Revision verfolgen die Klägerinnen ihren Anspruch weiter. Sie behalten sich die Beschränkung ihrer Erbenhaftung auf den Nachlass vor.

Entscheidungsgründe:

4 Die Revision führt im Umfang ihrer Zulassung zur Aufhebung und Zurückverweisung.

Hinweis: Auch Teile der Urteilssammlung sind als Datenbank nach §§ 87a ff. UrhG geschützt.

JLaw – Gesetze und Urteile (mobile App)
Kostenlos
Über 200 Gesetze
Über 100.000 Urteile
JLaw – für Android
JLaw – für iOS

5 Da die Beklagte im Termin zur mündlichen Verhandlung trotz dessen ordnungsgemäßer Bekanntgabe nicht vertreten war, ist durch Versäumnisurteil zu erkennen. Das Urteil beruht aber nicht auf der Säumnis, sondern auf einer Sachprüfung (BGHZ 37, 79, 82).

I.

6 Das Berufungsgericht hat ausgeführt, es könne dahin gestellt bleiben, ob der Erblasserin hinsichtlich der entrichteten Säumniszuschläge ein Schadensersatzanspruch zustehe. Ein etwaiger Anspruch sei jedenfalls verjährt. Die Verjährung sei am 27. Januar 2000 eingetreten. Sie richte sich nach § 68 StBerG und beginne mit der Entstehung des Anspruchs, mithin der Entstehung des Schadens. Maßgeblich seien die Bestimmungen der § 240 Abs. 1 Satz 1, § 220 Abs. 2 Satz 1 AO, wonach die Fälligkeit der Säumniszuschläge unmittelbar nach Ablauf der gesetzten Frist eintrete. Eine gesonderte Festsetzung der Säumniszuschläge sei nicht erforderlich. Das Finanzamt habe der Erblasserin im Nachforderungsbescheid eine Zahlungsfrist bis zum 27. Januar 1997 gesetzt. Die Vollziehung des Änderungsbescheids sei, soweit im vorliegenden Rechtsstreit von Interesse, nicht ausgesetzt worden. Ob der Erblasserin ein sekundärer Schadensersatzanspruch gegen die Beklagte zustehe, weil diese sie auf den Schadensersatzanspruch und dessen Verjährung nicht hingewiesen habe, könne wiederum offen bleiben. Ein etwaiger Sekundäranspruch wäre am 27. Januar 2003 und damit vor Einreichung des Antrags auf Erlass eines Mahnbescheides verjährt.

II.

7 Diese Ausführungen halten rechtlicher Nachprüfung in einem entscheidenden Punkt nicht stand. Die Verjährung der Klageforderung lässt sich mit der vom Berufungsgericht gegebenen Begründung nicht bejahen.

8 Der Ausgangspunkt des Berufungsgerichts trifft allerdings zu. Die Verjährung richtet sich nach dem zum 15. Dezember 2004 aufgehobenen § 68 StBerG (Art. 229 § 12 Abs. 1 Satz 1 Nr. 13, Satz 2 i.V.m. Art. 229 § 6 Abs. 1, 3 EGBGB, vgl. BGH, Urt. v. 29. Mai 2008 - IX ZR 222/06, WM 2008, 1416 Rn. 12). Danach verjährt der Anspruch des Auftraggebers auf Schadensersatz aus dem zwischen ihm und dem Steuerberater bestehenden Vertragsverhältnis in drei Jahren von dem Zeitpunkt an, in dem der Anspruch entstanden ist. Macht sich ein Steuerberater schadensersatzpflichtig, weil der Mandant Säumniszuschläge (§ 240 Abs. 1 Satz 1 AO) entrichten muss, so beginnt die Verjährung des Schadensersatzanspruchs jedoch erst mit der Bekanntgabe der Finanzbehörde, sie werde Säumniszuschläge erheben.

9 1. Entstanden ist der Anspruch im Allgemeinen, wenn der Schaden wenigstens dem Grunde nach erwachsen ist, mag seine Höhe auch noch nicht beziffert werden können, ferner wenn durch die Verletzungshandlung eine als Schaden anzusehende Verschlechterung der Vermögenslage eingetreten ist, ohne dass feststehen muss, ob ein Schaden bestehen bleibt und damit endgültig wird, oder wenn eine solche Verschlechterung der Vermögenslage oder auch ein endgültiger Teilschaden entstanden und mit der nicht fern liegenden Möglichkeit weiterer, noch nicht erkennbarer, adäquat verursachter Nachteile bei verständiger Würdigung zu rechnen ist (BGHZ 114, 150, 152 f; 119, 69, 70 f; 129, 386, 388); Unkenntnis des Schadens und damit des Ersatzanspruchs

hindert den Verjährungsbeginn nicht (BGHZ 119, 69, 71). Ist dagegen - objektiv betrachtet - noch offen, ob ein pflichtwidriges, mit einem Risiko behaftetes Verhalten zu einem Schaden führt, ist ein Ersatzanspruch noch nicht entstanden, so dass eine Verjährungsfrist nicht in Lauf gesetzt wird (BGHZ 119, 69, 71).

10 2. Wenn der Steuerberater einen fehlerhaften Rat in einer Steuersache erteilt und dieser sich in einem für den Mandanten nachteiligen Steuerbescheid niedergeschlagen hat, ist nach gefestigter Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs eine als Schaden anzusehende Verschlechterung der Vermögenslage des Mandanten grundsätzlich erst mit der Bekanntgabe des Bescheids eingetreten. Das gilt für alle Schadensfälle in Steuersachen, gleichgültig, ob die Schadensursache dazu führt, dass gegen den Mandanten ein Leistungsbescheid der Finanzbehörde ergeht oder ein Steuervorteil durch einen Feststellungs- (Grundlagen-)Bescheid versagt wird (BGHZ 119, 69, 73; 129, 368, 389 f; BGH, Urt. v. 3. November 2005 - IX ZR 208/04, WM 2006, 590, 591; v. 13. Dezember 2007 - IX ZR 130/06, WM 2008, 611, 612 Rn. 11; v. 10. Januar 2008 - IX ZR 53/06, WM 2008, 613, 614 Rn. 7; v. 7. Februar 2008 - IX ZR 198/06, WM 2008, 1612, 1613 Rn. 14; v. 29. Mai 2008, aaO S. 1417 Rn. 16). Von welchen tatsächlichen oder rechtlichen Umständen die dem Steuerpflichtigen ungünstige Entscheidung im Einzelfall abhängt, ist danach rechtlich unerheblich. Es kommt grundsätzlich nicht darauf an, welcher Art der vom Steuerberater zu verantwortende, für den nachteiligen Steuerbescheid ursächlich gewordene Fehler ist (BGH, Urt. v. 3. November 2005, aaO; v. 13. Dezember 2007, aaO). Diese Rechtsprechung hat der Senat auf Schadensersatzansprüche gegen einen Steuerberater wegen eines Fehlers bei der Lohnabrechnung übertragen: Wenn eine Einzugsstelle (§ 28b Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 SGB IV) oder ein Rentenversicherungsträger (§ 28p Abs. 1 Satz 5 SGB IV) nicht erfüllte Beitragsansprüche mit Bescheid fest- und durchsetzt, entsteht dem Beitragspflichtigen erst

mit Erlass des Beitragsbescheides ein Schaden; erst jetzt beginnt die Verjährung seines Schadensersatzanspruchs (BGH, Urt. v. 23. September 2004 - IX ZR 148/03, ZIP 2004, 2192 f.; v. 29. Mai 2008 - IX ZR 222/06, WM 2008, 1416, 1417 Rn. 17).

11 Diese Grundsätze beruhen im Wesentlichen darauf, dass sich nicht allgemein voraussehen lässt, ob die Finanzbehörde einen steuerlich bedeutsamen Sachverhalt aufdeckt, welche Tatbestände sie aufgreift und welche Rechtsfolgen sie aus ihnen herleitet (BGH, Urt. v. 13. Dezember 2007, aaO Rn. 12). Deshalb verschlechtert sich die Vermögenslage des Mandanten infolge einer steuerlichen Fehlberatung erst, wenn die Finanzbehörde mit dem Erlass ihres Steuerbescheids ihren Entscheidungsprozess abschließt und auf diese Weise den öffentlich-rechtlichen Steueranspruch konkretisiert (BGH, Urt. v. 13. Dezember 2007, aaO). Die auf den Erlass des Steuerbescheids abstellende Rechtsprechung schafft zudem Klarheit für alle Beteiligten (BGH, Urt. v. 13. Dezember 2007, aaO). Sie schützt ferner das Vertrauensverhältnis zwischen Steuerberater und Mandant vor unnötigen Belastungen (BGHZ 119, 69, 74, BGH, Urt. v. 13. Dezember 2007, aaO). Bei einer Vorverlegung des Verjährungsbeginns auf den Zeitpunkt der Verwirklichung des Steuertatbestands würden die schutzwürdigen Belange des Mandanten nicht angemessen gewahrt, weil der Beratungsfehler und die dadurch ausgelösten Steuernachteile häufig erst lange nach der Beratung erkennbar werden (BGH, Urt. v. 26. Mai 1994 - IX ZR 57/93, WM 1994, 1848, 1850; v. 13. Dezember 2007, aaO).

12 3. Der Senat hat deshalb bei Schadensersatzansprüchen gegen Steuerberater nur ganz ausnahmsweise einen Beginn der Verjährung unabhängig vom Erlass eines Steuerbescheides angenommen. So beginnt sie bereits vor Erlass und Bekanntgabe des Bescheides, wenn die vom Steuerberater zu ver-

antwortende Pflichtverletzung keine steuerliche Beratung betrifft (BGH, Urt. v. 13. Dezember 2007, aaO Rn. 13; v. 10. Januar 2008, aaO Rn. 8). Die Anmeldung der Umsatzsteuer (§ 18 Abs. 3 Satz 1 UStG) steht gemäß § 168 Satz 1 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und damit der Bekanntgabe eines schadensbegründenden Steuerbescheids gleich (BGH, Urt. v. 14. Juli 2005 - IX ZR 284/01, WM 2005, 2106, 2107). Ferner entsteht einem Arbeitgeber bereits dann ein Schaden, wenn er Sozialversicherungsbeiträge für einen Arbeitnehmer abführt, der tatsächlich nicht sozialversicherungspflichtig ist; sein Schadensersatzanspruch gegen den mit der Lohnabrechnung beauftragten Steuerberater beginnt mit der ersten Beitragszahlung zu verjähren (BGH, Urt. v. 29. Mai 2008, aaO Rn. 19).

13 4. Macht sich ein Steuerberater schadensersatzpflichtig, weil der Mandant Säumniszuschläge (§ 240 Abs. 1 Satz 1 AO) entrichten muss, so beginnt die Verjährung des Schadensersatzanspruchs erst mit der Bekanntgabe der Finanzbehörde, sie werde Säumniszuschläge erheben.

14 a) Einer der Fälle, in denen der Senat ausnahmsweise einen Verjährungsbeginn vor Bekanntgabe eines Steuerbescheids angenommen hat, liegt nicht vor. Der Senat hat im Gegenteil bereits entschieden, dass Ersatzforderungen eines Steuerpflichtigen wegen eines "Verspätungszuschlags" oder einer "Säumnisgebühr" frühestens mit dessen/deren Festsetzung entstehen (BGH, Urt. v. 31. Januar 1991 - IX ZR 124/90, WM 1991, 814, 817).

15 b) Daran ist festzuhalten.

16 aa) Die Erwägung des Berufungsgerichts, dass ein Schaden bereits mit Fristablauf entsteht, weil der Säumniszuschlag nach § 240 Abs. 1 Satz 1 AO

von Gesetzes wegen zu entrichten ist, wenn eine Steuer nicht bis zum Ablauf ihres Fälligkeitstages beglichen wird, führt nicht weiter.

17 Es trifft zwar zu, dass der Säumniszuschlag mit seiner Verwirkung fällig wird (§ 220 Abs. 2 Satz 1 AO) und vom Schicksal des Steuerbescheides nicht abhängt (§ 240 Abs. 1 Satz 4 AO). Er bedarf grundsätzlich auch keiner Festsetzung; nur wenn über die Verwirkung von Säumniszuschlägen gestritten wird, hat die Finanzbehörde - auf Antrag des Steuerpflichtigen oder von Amts wegen (BFHE 189, 331, 339) - durch Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 Satz 1 AO zu entscheiden (BFHE 127, 311, 312; 189, 331, 337). Letztlich entstehen alle Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (§ 38 AO). Der rechtmäßige Steuerbescheid hat deshalb grundsätzlich nur eine deklaratorische Funktion (vgl. BFHE 58, 294, 297; 192, 405, 408; Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO § 38 Rn. 12). Er wirkt nur gestaltend, sofern und soweit er rechtliche oder tatsächliche Unschärfen reduziert und so das Recht konkretisiert (Schuster, aaO Rn. 11; Tipke/Kruse, AO § 38 Rn. 23; Beermann/Gosch/Schmieszek, AO § 38 Rn. 58). Dieser Unterschied war deshalb für die Rechtsprechung, wann die Verjährung eines Schadensersatzanspruchs wegen der Auslösung steuerlicher Nachteile beginnt, ohne Bedeutung.

18 Empfiehlt ein Steuerberater, Steuern binnen der dafür gesetzten Frist nicht zu begleichen, schafft er zwar für den Steuerpflichtigen das Risiko, dass Säumniszuschläge verwirkt werden. Ob sich das Risiko verwirklicht, ist jedoch noch offen. Die Verwirkung des Säumniszuschlags und damit der Eintritt des Schadens hängen unmittelbar von der Rechtmäßigkeit des Steuerbescheides oder von seinen Auswirkungen auf den Steuerpflichtigen ab (vgl. § 361 Abs. 1 Satz 2 AO). So verschlechtert sich dessen Vermögenslage trotz Fristablaufs

nicht, wenn die Vollziehung des Steuerbescheids ausgesetzt wird oder hätte ausgesetzt werden müssen. Die Finanzbehörde ist verpflichtet, einen Säumniszuschlag zu erlassen (§ 227 AO), wenn bei Fälligkeit die Voraussetzungen einer Aussetzung der Vollziehung (§ 361 Abs. 2 AO, § 69 Abs. 3 FGO) vorlagen, und zwar auch dann, wenn der Aussetzungsantrag keinen Erfolg hatte (BFH/NV 1999, 908 m.w.N.). Der Erlass lässt damit keinen bereits eingetretenen Schaden wieder entfallen; vielmehr stand von Anfang an fest, dass der Säumniszuschlag nicht erhoben werden darf.

19 bb) Die Rechtsprechung des Senats will das Vertrauensverhältnis zwischen Steuerberater und Mandant sowie die schutzwürdigen Belange des letzteren wahren. Der Schadensersatzanspruch soll nicht dadurch entwertet werden, dass der Beratungsfehler und die durch ihn ausgelösten Steuernachteile erst lange nach der Beratung erkennbar werden. Diese Interessenabwägung gilt auch hier.

20 Rät ein Steuerberater seinem Mandanten, gegen ihn festgesetzte Steuern nicht zu entrichten, sondern sich gegen den Steuerbescheid durch Einspruch zu wehren und zu beantragen, dessen Vollziehung auszusetzen, kann der Mandant die Richtigkeit dieses Rats erst nach behördlicher und gerichtlicher Entscheidung über seinen Aussetzungsantrag beurteilen. Er muss auf den Rat seines Beraters vertrauen dürfen. Es ist ihm nicht zuzumuten, sich über ihn hinwegzusetzen und die festgesetzten Steuern zu begleichen. Überdies wird der Mandant in aller Regel nicht wissen, dass bereits der Fristablauf den Säumniszuschlag auslöst. Wenn die Verjährung bereits mit der Entstehung des Säumniszuschlags begänne, bestünde die Gefahr, dass der Schadensersatzanspruch nach Abschluss der behördlichen und gerichtlichen Verfahren verjährt sein könnte. Der Mandant wäre rechtlos gestellt.

21 cc) Dass es regelmäßig an einem Bescheid fehlt, an dessen Bekanntgabe der Verjährungsbeginn anknüpfen könnte, steht dieser Sichtweise nicht entgegen. Die Finanzbehörde soll den Steuerpflichtigen vor der Vollstreckung mahnen (vgl. § 259 AO). Mit der Mahnung, spätestens mit der Vollstreckung, gibt ihm die Finanzbehörde bekannt, dass von ihm Säumniszuschläge zu entrichten sind. Mit dieser Bekanntgabe wird die Verjährungsfrist für den Schadensersatzanspruch in Lauf gesetzt.

III.

22 Das Urteil ist deshalb aufzuheben (§ 562 Abs. 1 ZPO); die Sache ist an das Berufungsgericht zurückzuverweisen (§ 563 Abs. 1 Satz 1 ZPO).

23 1. Das Berufungsgericht wird zunächst aufzuklären haben, wann die Finanzbehörde der Erblasserin bekannt gegeben hat, dass sie Säumniszuschläge entrichten müsse. Sodann wird zu prüfen sein, ob die Zustellung des Mahnbescheids die Verjährung nach § 204 Abs. 1 Nr. 3 BGB in Verbindung mit Art. 229 § 6 Abs. 1 Satz 1 EGBGB gehemmt hat (vgl. BGH, Urt. v. 10. Juli 2008 - IX ZR 160/07, WM 2008, 1935 Rn. 7).

24 2. Ein Sekundäranspruch, der die Beklagte verpflichtete, die Erblasserin so zu stellen, als sei die Primärverjährung nicht eingetreten (BGHZ 83, 17, 22;

129, 386, 391), kommt nicht in Betracht, wenn die Erblasserin rechtzeitig vor Ablauf der Verjährung wegen der Haftungsfrage anwaltlich beraten worden ist (vgl. BGH, Urt. v. 28. September 1995 - IX ZR 227/94, WM 1996, 33, 34).

Ganter Vill Lohmann

Fischer Pape

Vorinstanzen:
LG Stendal, Entscheidung vom 02.02.2005 - 21 O 266/03 -
OLG Naumburg, Entscheidung vom 13.09.2005 - 1 U 10/05 -